

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ALEXSSANDRO JOSIRES SILVA

**CONTROLADORIA APLICADA A MÉDIAS EMPRESAS: UM ESTUDO DA
IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS PARA VALIDAR O
PROCESSO DE GESTÃO**

CURITIBA
2017

ALEXSSANDRO JOSIRES SILVA

**CONTROLADORIA APLICADA A MÉDIAS EMPRESAS: UM ESTUDO DA
IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS PARA VALIDAR O
PROCESSO DE GESTÃO**

Monografia apresentada como requisito parcial
à obtenção do título de Especialista, Curso de
Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências
Sociais Aplicadas, Universidade Federal do
Paraná.

Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

CURITIBA
2017

TERMO DE APROVAÇÃO

ALEXSSANDRO JOSIRES SILVA

CONTROLADORIA APLICADA A MÉDIAS EMPRESAS: UM ESTUDO DA IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS PARA VALIDAR O PROCESSO DE GESTÃO

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe
Orientador – Departamento de Ciências Contábeis - UFPR

Prof.

Prof.

Curitiba, 30 de junho de 2017.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus, pela saúde e disposição que me permitiu a realização deste trabalho.

A minha família pela compreensão durante as minhas ausências em vários momentos durante esses meses.

Ao Professor Blênio Cezar Severo Peixe pelo apoio e incentivo.

Aos nossos amigos e colegas de pós-graduação.

Agradeço também a todos que uma alguma forma contribuíram para a realização deste estudo.

“Ninguém é suficientemente perfeito, que não possa aprender com outro e, ninguém é totalmente destituído de valores que não possa ensinar algo ao seu irmão. ”

São Francisco de Assis

RESUMO

O presente tem por objetivo analisar os procedimentos definidos pelos controles internos para validar as informações no processo da gestão de uma média empresa. A metodologia empregada quanto aos objetivos foi descritiva e explicativa, com uma abordagem qualitativa, por meio de pesquisa bibliográfica, estudo de caso e documental. Este estudo de caso é sobre a importância da contribuição dos controles internos em virtude da necessidade de informações corretas para validar o processo de gestão da organização. A medida que estudo avança, são apresentados conceitos específicos, demonstrando os tipos de controles internos, que vão desde os controles financeiros; de estoques e administrativos, até controles contábeis internos, bem como as suas contribuições ao processo de administração das informações estratégicas para a gestão. Apresenta-se também aspectos sobre a estrutura de um setor de controladoria, e os conhecimentos necessários para o exercício da atividade de *Controller*, que por muitas vezes acaba por exigir inúmeras competências que vão além do necessário para o bom desempenho e cumprimento da missão da controladoria. Verificou-se, por meio do estudo de caso a necessidade de utilização de uma ferramenta de análise e acompanhamento de processos, sendo esta denominada indicador-chave de desempenho. A partir de sua utilização foi possível validar os controles internos e o processo de gestão.

Palavras-chave: Controladoria aplicada as médias empresas. Controles internos. Indicadores-chaves de desempenho. Processo de gestão.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze the procedures defined by internal controls to validate information in the management process of an average company. The methodology used for the objectives was descriptive and explanatory, with a qualitative approach, through bibliographical research, case study and documentary. This case study is about the importance of the contribution of internal controls due to the need for correct information to validate the management process of the organization. As we study, specific concepts are presented, demonstrating the types of internal controls, ranging from financial controls; from stock and administrative, to internal accounting controls, as well as their contributions to the process of managing strategic information for management. It also presents aspects on the structure of a controlling sector, and on the knowledge required to carry out Controller's activity, which in many cases ends up requiring numerous skills that go beyond what is necessary for the good performance and fulfillment of the company's mission. Controller. It was verified, through the case study, the need to use an analysis and process monitoring tool, which is called a key performance indicator. From its use it was possible to validate internal controls and the management process.

Key-words: Controllershship applied to medium-sized companies. Internal controls. Key performance indicators. Management process.

LISTA DE SIGLAS

BI	– <i>Business Intelligence</i>
CA	– Código de Atividade
CRC/SP	– Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo
KPI	– <i>Key performance Indicator</i>
NC	– Não conformidade
OM	– Oportunidade de Melhoria
TI	– Tecnologia da Informação

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 01 – ESTRUTURA DA EMPRESA.....	39
FIGURA 02 – ORGANOGRAMA DA EMPRESA.....	40
FIGURA 03 – DICOTOMIA DA CONTROLADORIA.....	44

LISTA DE QUADROS

QUADRO 01 – MODELO DE INDICADOR-CHAVE DE DESEMPENHO	46
QUADRO 02 – PARÂMETROS DO INDICADOR-CHAVE DE DESEMPENHO (KPI).....	48

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA.....	11
1.2 OBJETIVOS.....	12
1.3 JUSTIFICATIVAS	12
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	13
2.1 CONTROLADORIA	13
2.1.1 As origens da controladoria	13
2.1.2 Aspectos conceituais	14
2.1.3 Controladoria e sua dicotomia.....	15
2.1.4 Missão da Controladoria.....	15
2.1.5 Estrutura da Controladoria	16
2.1.6 Funções da Controladoria.....	16
2.1.7 Impacto da Globalização nas Funções da Controladoria	17
2.2 CONTROLE INTERNO ADMINISTRATIVO.....	18
2.2.1 Procedimentos e rotinas.....	19
2.2.2 Aspectos relacionados ao controle dos ativos.....	19
2.3 CONTROLE INTERNO CONTÁBIL.....	20
2.3.1 Controles internos mais importantes.....	22
2.3.2 Reconciliações com os saldos contábeis	22
2.3.3 Controle interno do disponível (Caixa, Bancos e Aplicações Financeiras)	23
2.3.4 Controle interno das contas a receber e recebimentos.....	24
2.3.5 Controle interno estoques, produção e vendas	25
2.3.6 Controle interno do imobilizado.....	25
2.3.7 Controle interno das contas a pagar e pagamentos.....	26
2.4 PERFIL DO CONTROLLER.....	26
2.4.1 Conhecimentos necessários ao Controller.....	27
2.4.2 Funções adicionais do Controller em organizações menores.....	28
2.5 INDICADORES-CHAVES DE DESEMPENHO.....	30
3. METODOLOGIA DE PESQUISA	31
3.1 TIPOLOGIA QUANTO AOS OBJETIVOS	32
3.1.1 Pesquisa descritiva	32
3.1.2 Pesquisa explicativa.....	32
3.2 TIPOLOGIA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS.....	33

3.3 TIPOLOGIA QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA DE PESQUISA	33
3.3.1 Pesquisa qualitativa	34
3.3.1 Pesquisa quantitativa.....	34
3.4 COLETA DE INFORMAÇÕES.....	34
3.4.1 População ou universo	35
3.4.2 Amostra.....	36
4. ESTUDO DE CASO.....	38
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA ABC COMÉRCIO LTDA.	38
4.1.1 Estrutura da empresa	39
4.1.2 Organograma	40
4.1.3 Segmento de atividades.....	41
4.1.4 Mercado/Serviços e Manutenção	41
4.2 CARACTERIZAÇÃO DA CONTROLADORIA.....	41
4.2.1 Estrutura da Controladoria	42
4.3 ESTRUTURA DO CONTROLE INTERNO	42
4.3.1 Pontos Fortes.....	42
4.3.2 Pontos Fracos	42
4.3.3 Oportunidades.....	42
4.3.4 Ameaças	43
4.4 DICOTOMIA	43
4.5 CONTROLES INTERNOS EXISTENTES.....	44
4.5.1 Controladoria/Contabilidade	44
4.5.2 Fiscal	45
4.5.2 Tecnologia da Informação.....	45
4.6 DESCRIÇÃO DA APRESENTAÇÃO PROPOSTA.....	45
4.6.1 Definição do Indicador-chave de Desempenho.....	46
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
REFERÊNCIAS	51

1. INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

O dinamismo do mercado em tempos de crise, faz com que as empresas precisem se adaptar cada vez mais as mudanças, onde a eficiência corporativa é determinante para o seu sucesso.

As empresas são sistemas que dependem de diversos fatores para o cumprimento de sua missão. Segundo Mosimann e Fisch (1999, p.19) “uma característica fundamental de um sistema é a existência de um objetivo a ser alcançado. O próprio conceito de sistema envolve a ideia de partes que interagem para alcançar um objetivo comum”, como por exemplo uma empresa comercial, precisa comprar, estocar, vender, entregar, receber, investir e buscar a prospecção de novos clientes e mercados. Existe a necessidade de aplicação de diversos recursos para obtenção de resultados, entretanto, como aplicar os seus recursos sem incorrer em gastos desnecessários ou que fraudes aconteçam?

Muitas vezes é preciso compreender quais são os pontos que precisam ser acompanhados, e assim no dia a dia surge a necessidade de adoção de controles internos.

Pode-se entender como um conceito prático e ampliado de controle interno:

[...] todos os processos e rotinas, de natureza administrativa ou contábil, destinados a fazer com que na empresa: (a) os colaboradores respeitem e adiram às políticas traçadas pela Alta Administração; (b) os ativos tenham sua integridade protegida; e (c) as operações sejam adequadamente registradas, em sua totalidade, nos registros contábeis e fidedignamente retratadas pelas demonstrações financeiras. (SILVA JUNIOR, 2000, p.16).

A falta de controles internos pode levar a empresa a gastos desnecessários, fraudes, além de não alcançar resultados econômico-financeiros.

Como analisar os procedimentos dos controles internos para validar o processo da gestão de uma média empresa, considerando a assertividade da estrutura de informações confiáveis?

1.2 OBJETIVOS

- Objetivo Geral

O objetivo geral de estudo para responder este questionamento é analisar os procedimentos definidos pelos controles internos para validar as informações no processo da gestão de uma média empresa.

- Objetivo Específicos

Faz-se necessário definir quais são os objetivos específicos: (i) levantar as informações sobre a estrutura de controle interno de uma média empresa; (ii) verificar a consistência das informações relacionadas aos controles existentes; (iii) analisar os principais pontos de controles definidos pelos atuais controles internos para propor melhorias por meio de um indicador-chave de desempenho.

1.3 JUSTIFICATIVAS

A justificativa, segundo Kanitz (1976, p.2), “[...] a função controle é apenas mais um instrumento de administração que a crescente complexidade das empresas exige em troca de um bom desempenho”. Pode-se sintetizar algumas melhorias, como (i) salvaguarda de ativos, que segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1998, p.25), “referem-se à custódia dos ativos, e incluem medidas de segurança que visam resguardar e controlar a existência física dos bens, o acesso irrestrito aos mesmos e fixar limites de autoridade para realizar determinadas operações”, (ii) redução de gastos, erros e fraudes; (iii) prevenção de riscos fiscais; (iv) desenvolvimento de novas rotinas administrativas; (v) aumento do nível de confiança dos clientes internos e externos; (vi) aumento de desempenho empresarial (remuneração do capital investido); e (vii) garantia de informações adequadas ao processo decisório.

Portanto este trabalho terá a seguinte estrutura: revisão de literatura; metodologia de pesquisa; análise e discussão do estudo de caso e conclusão.

2. REVISÃO DE LITERATURA

Os controles constituem uma ferramenta de auxílio na gestão das empresas, onde de acordo com Mosimann e Fisch (1999, p.70) “A função de controle configura-se, assim, como um instrumento administrativo exigido pela crescente complexidade das empresas a fim de atingir um bom desempenho”.

Assim, torna-se necessário detalhar qual a área ou departamento dentro de uma organização que possui esta missão, esta área ou departamento denomina-se Controladoria, que executa as suas atividades por meio de um Controle Interno Administrativo, Controle Interno Contábil, Perfil do Controller, Indicadores-Chaves de Desempenho.

2.1 CONTROLADORIA

2.1.1 As origens da controladoria

Segundo Kanitz (1976), os primeiros *controllers* foram recrutados entre os responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo financeiro da empresa, por várias razões:

(i) os contadores gerais e os administradores financeiros possuem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa, o que os torna capazes de enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais; (ii) a controladoria é uma função diretamente subordinada à presidência da empresa. Portanto, nada mais lógico do que escolher para o cargo de controlador uma pessoa que já está ligada à presidência, como acontece com os contadores e com os administradores financeiros; (iii) as informações que chegam ao controlador são, predominantemente, de natureza quantitativa, e esses profissionais já estão familiarizados com os números. (KANITZ, 1976, p.6).

A controladoria, de acordo com Kanitz (1976), não é somente para administrar o sistema contábil da empresa, desta forma, o conhecimento necessário deve extrapolar a contabilidade e as finanças, sendo exigido do profissional outras áreas do conhecimento.

Assim, a função de controlador abre para os antigos contadores e administradores financeiros um campo de atuação muito mais amplo, dinâmico e interessante. Abrange praticamente toda a empresa e requer do controlador notáveis qualidades e conhecimentos. (KANITZ, 1976, p.6).

Para se obter um melhor entendimento, torna-se necessário abordar alguns aspectos que visam sintetizar e explorar alguns conceitos.

2.1.2 Aspectos conceituais

Devido ao processo de integração da empresa com diversos agentes, com uma série de fenômenos sociais, políticos, econômicos, tecnológicos, tornando-se necessário que a empresa, busque a sua eficácia, transcendendo assim os conceitos oferecidos pela contabilidade, administração e economia.

Segundo Figueiredo e Caggiano (1997, p.25), eles acreditam que dessa forma, verifica-se a necessidade de explicar e fornecer uma compreensão a esses fenômenos, a definição de um modelo conceitual teórico de um ramo de conhecimento denominado controladoria.

A Controladoria nos dias atuais vem assumindo um papel cada vez mais importante nas organizações:

A controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- a) Como órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e
- b) Como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências. (MOSIMANN e FISCH, 1999, p.88).

Sobre o aspecto de órgão administrativo, verifica-se que a:

Controladoria é o órgão formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões. (BORINELLI, 2006, p.198).

Analisando-se os conceitos apresentados, verificar-se que a controladoria, devido ao seu dinamismo, pode vir a atuar não só como um corpo de doutrinas, mas como um órgão formal.

Assim, pode-se configurar a controladoria acompanhada de uma dicotomia, assunto a ser explorado a seguir.

2.1.3 Controladoria e sua dicotomia

Explorando-se os conceitos já apresentados em relação aos aspectos conceituais da controladoria, verifica-se que ela possui uma dicotomia, onde com base em sua etimologia, segundo o dicionário Aurélio (2017), significa a “Divisão de um conceito em dois outros que abrangem toda a sua extensão”.

Aplicando-se conceito de dicotomia a Controladoria, compreende-se que a sua divisão em dois ramos: (i) órgão administrativo, também conhecido como órgão de linha; e (ii) Staff, um órgão que possui autonomia, onde ele não se limita apenas a um determinado departamento e que se presta a funções de assessoria no controle, atuando com a finalidade de informar aos gestores sobre os resultados alcançados por diversas áreas.

2.1.4 Missão da Controladoria

Pode-se descrever como missão da controladoria os esforços necessários para garantir a continuidade da organização:

A controladoria, assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa, deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização. Seu papel fundamental nesse sentido consiste em coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é superior à soma dos resultados de cada área. (MOSIMANN e FISCH, 1999, p.89).

Nesse contexto, devido a sua missão a controladoria possui um papel estratégico para a organização, onde para Reis (2014) a controladoria é uma área responsável por projetar, atualizar e garantir a eficiência e confiabilidade dos mecanismos que dão suporte à implantação estratégica.

Explorando-se esse conceito, a missão da controladoria é buscar a otimização dos resultados, por meio de informações relevantes ao processo decisório, contribuindo com planejamento e mecanismos de controle.

Verifica-se como sendo necessário para o desenvolvimento de suas atividades uma estrutura de controladoria.

2.1.5 Estrutura da Controladoria

Como mencionado anteriormente, verificar-se que a estrutura da controladoria pode ser estabelecida como além de um órgão administrativo, pode assumir uma função de órgão de *Staff*.

Vários autores qualificam a Controladoria como um órgão de staff, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabiliza por seus resultados. A Controladoria, portanto, não poderia controlar as demais áreas, mas prestaria assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas. (MOSIMANN e FISCH, 1999, p.89).

A partir da definição de controles internos e com metas estabelecidas pela alta direção a todas as áreas, a controladoria de acordo com a sua função de staff, necessita de uma estrutura para a realização de suas atividades de planejamento, controle e mensuração, com abrangência sobre as áreas contábil, fiscal e planejamento, assim sendo importante avaliar as funções da área de controladoria.

2.1.6 Funções da Controladoria

Verifica-se que a definição quanto as funções da controladoria, estão vinculadas as características do modelo de gestão de cada organização a qual ela pertence.

A determinação exata das funções da controladoria é uma tarefa quase impossível, considerando as várias atividades desempenhadas por esse departamento. Essas tarefas têm dependência direta do tamanho da entidade, da sua forma constitutiva e de vários outros fatores, que, direta ou indiretamente, impactam nas funções da controladoria. (SCHMIDT e SANTOS, 2006, p.40).

De acordo com Schmidt e Santos (2006), as atividades têm sido realizadas por diversos profissionais, mas quando se trata da criação de um departamento de controladoria, há uma preferência por profissionais da área de contabilidade, principalmente pela crescente demanda de muitas organizações por controles internos e informações contábeis gerenciais.

A Controladoria possui uma função muito importante na direção e implantação dos sistemas de:

- a. Informação – Compreendendo os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistema de pagamentos e recebimentos, folha de pagamento etc.
- b. Motivação – referente aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas.
- c. Coordenação – visando centralizar as informações com vistas à aceitação de planos sob o ponto de vista econômico e à assessoria da direção da empresa, não somente alertando para situações desfavoráveis em alguma área, mas também sugerindo soluções.
- d. Avaliação – com o intuito de interpretar fatos e avaliar resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial.
- e. Planejamento – de forma a determinar se os planos são consistentes ou viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente poderão servir de base para uma avaliação posterior.
- f. Acompanhamento – relativo à contínua verificação da evolução dos planos traçados para fins de correção de falhas ou revisão do planejamento. (KANITZ, 1976, p.7-8).

Observando-se todos os elementos citados, verifica-se que a Controladoria possui um papel muito importante nos dias atuais, onde as suas funções sofrem o impacto da globalização.

2.1.7 Impacto da Globalização nas Funções da Controladoria

A partir da crescente globalização dos mercados a Controladoria passou a ser cada vez mais importante:

A função de planejar, por exemplo, passou a ter um papel fundamental no atual cenário de negócios. É quase impossível uma entidade de classe mundial poder competir em uma economia mundializada sem que tenha um plano consistente e viável. (SCHMIDT e SANTOS, 2006, p.43).

Segundo Schmidt e Santos (2006), essa crescente globalização aumentou a competição entre as entidades, com a necessidade cada vez maior de se obter informações rápidas de confiáveis por parte da Controladoria.

Pode-se citar diante desse cenário quais seriam as principais funções elegíveis: (i) Estabelecer, manter e sistematiza um integrado plano de operação consistente com a missão da organização; (ii) Gerenciar o risco operacional por meio da administração dos sistemas de controles internos; (iii) Preparar, analisar e interpretar o que será disponibilizado no sistema de informações que servirá de base

para os administradores, no processo de tomada de decisão e supervisão da preparação das demonstrações externas que servirão de reporte para o governo, acionistas, instituições financeiras, fornecedores e público em geral; (iv) Desenvolver, estabelecer e manter sistemas de contabilidade societária, de custos e gerencial para todos os níveis da organização, unidades e inclusive centros de custos, para registro das atividades para adequado controle interno e com suficiente flexibilidade para fornecer informações necessárias para a administração e controle dos negócios; (v) Supervisionar impostos federais, estaduais, locais e internacionais.

2.2 CONTROLE INTERNO ADMINISTRATIVO

O controle interno administrativo pode ser conceituado da seguinte forma:

Trata-se do plano de organização e dos procedimentos e registros ligados aos processos de decisão que levam a autorização das transações pela administração. Essa autorização é função da administração, diretamente associada à sua responsabilidade para atingir os objetivos da organização e é o ponto de partida para estabelecimento do controle contábil das transações. (CRC/SP, 1998, p.154).

A princípio a responsabilidade da administração é operar a empresa buscando o lucro, considerando os recursos disponíveis. O lucro é responsável pela continuidade da empresa, ele é capaz de prover não só o retorno do investimento feito pelos acionistas, como também o reinvestimento na própria organização. Um dos componentes fundamentais, para a obtenção do lucro é a definição e a atingimento de metas:

Para atingir essas metas, a administração deve desenvolver políticas e procedimentos para promover a eficiência em todas as áreas de atividade, implementa-las por meio da seleção de pessoal apropriado, treinamento e remuneração, comunicar as formas de executa-las e monitorar a performance através de supervisão adequada. Neste caso, o plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados e adotados em uma entidade para incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes estabelecidas são referidos como controles administrativos. (CRC/SP, 1998, p. 155).

A definição de procedimentos e rotinas acaba sendo fundamental, pois é a partir deles que será possível verificar e validar ações que contribuam para o atingimento das metas estabelecidas.

2.2.1 Procedimentos e rotinas

Como todo controle interno, desenvolvido para atender as necessidades da empresa, busca-se o monitoramento e controle de processos e rotinas.

Segundo Silva Junior (2000), quando se fala em todos os processos e rotinas, na verdade, se pretende dizer que devemos considerar não só as rotinas que fazem parte de um sistema formulado estritamente para se controlar uma ativo e as suas operações, mas também aquilo que se pode fazer em termos de incorporação de outros processos e rotinas a um esquema de controles mútuos, com uma teia de procedimentos que se controlam de forma recíproca.

Sendo assim é preciso tomar suas atitudes:

(a) quando avaliamos o controle interno de uma empresa, devemos levar em conta os processos informais; e (b) quando nossa tarefa é a de formular a estrutura de controle interno de um cliente, precisamos definir esse tipo de rotinas informais ou subsidiárias, que compõem todo o sistema; (SILVA JUNIOR, 2000, p.17).

De acordo com Silva Junior (2000), deve haver uma adesão às políticas, onde a empresa tem que se certificar que todos trabalham como sendo um time, direcionando esforços para atingir um objetivo em comum, desta maneira ele ressalta:

Essa atitude deve alastrar-se e “contagiar” todos os funcionários. Para tanto, um pouco como no Exército, todos têm que rezar pela mesma cartilha. Os procedimentos têm de ser uniformes e obrigatórios, e é parte do esquema de controle interno assegurar-se de que todos os funcionários aderem a eles e não existe o perigo que os produtos ou serviços da empresa caiam no descrédito dos clientes e, assim, que possam causar à organização perdas patrimoniais substanciais; (SILVA JUNIOR, 2000, p.17).

Desta forma, ao estabelecer procedimentos com padrões previamente definidos, promove-se um benefício as práticas e controles existentes, contribuindo para a acurácia das informações prestadas aos clientes internos e externos.

2.2.2 Aspectos relacionados ao controle dos ativos

Um aspecto abordado por Silva Junior (2000) é quanto a proteção e a integridade dos ativos:

Proteger a integridade dos ativos é a função precípua e mais tradicional dos controles internos; portanto, não vamos estender-nos em especificações sobre essa função, já tão familiar para nós contadores e auditores (SILVA JUNIOR, 2000, p.17).

Entretanto para o CRC/SP (1998), por meio de Fioravante, destaca que acesso aos ativos, de forma direta ou indireta, deve-se exigir que esse acesso somente ocorra por pessoal autorizado, por meio da preparação ou processamento de documentos que autorizam o seu uso ou disposição.

Exige-se o acesso, naturalmente, nas operações normais de uma entidade e, portanto, sua limitação a pessoal autorizado é a restrição máxima que se pode fazer para fins de controle contábil nesta área. O número e a categoria do pessoal a que se permite o acesso devem ser determinados pela natureza dos ativos e a sua suscetibilidade a prejuízos, por erros ou irregularidades. (CRC/SP, 1998, p.151).

Em relação aos controles internos, deve-se ressaltar a importância do controle interno contábil.

2.3 CONTROLE INTERNO CONTÁBIL

O sistema contábil das organizações, segundo o CRC/SP (1998), por meio de Fioravante, consiste em uma série de procedimentos contábeis, responsáveis pelo processamento e registro das transações, aplicados manualmente por computador, como exemplo desses procedimentos temos: (i) registro da expedição e do recebimento de mercadorias; (ii) lançamento da transação no diário auxiliar e o registro sumariado das transações no Razão Geral.

Controles internos contábeis são, portanto, procedimentos designados para assegurar a totalidade e exatidão dos dados contábeis e para proteger os ativos. Por exemplo, o registro de recebimento de desembolsos de caixa em registro auxiliar e o lançamento dos totais mensais no Razão Geral representam procedimento contábil típico. A reconciliação mensal do saldo de bancos conta movimento com os saldos informados por meio dos extratos bancários é um controle interno contábil designado para assegurar que as transações bancárias estão sendo registradas de forma total. (CRC/SP, 1998, p.150).

Para explorar o conceito de controle interno contábil em sua plenitude, o CRC/SP (1998), por meio de Villas Rodil e Julio Rodil, destacam a importância de

definir o controle interno de forma genérica e abrangente, de uma maneira que seja possível aplicar o conceito tanto a grandes quanto a pequenas organizações.

Um aspecto importante no controle interno contábil destacado por Silva Junior (2000), é a faceta de que o controle visa garantir a integridade e a adequação dos registros contábeis, e que ela acaba sendo menos conhecida e tem merecido menor atenção por parte dos contadores e até administradores:

Se consideramos a contabilidade não só quanto a sua finalidade de informar donos, acionistas, Estado e fornecedores (público externo), mas também quanto a seus objetivos de geração de informação gerencial (público interno), vamos compreender que a contabilidade é um mecanismo que deve coletar informações corretas, completas e acuradas sobre todas as operações, direitos e obrigações da empresa, tendo também por função registrar tudo isso de forma sistemática e de acordo com critérios predefinidos, representando assim uma ferramenta essencial de controle (SILVA JUNIOR, 2000, p.17).

De acordo com Cassarro (1997), o sistema de controle interno compreende o plano de organização e um conjunto coordenado de sistemas, métodos e procedimentos adotados por uma empresa para a salvaguarda de seu patrimônio; eficiência operacional e a exatidão e confiabilidade dos registros e informações contábeis-financeiras.

A respeito do sistema de controle interno contábil, ela deve atender quatro grandes objetivos assim definidos:

1º) Assegurar que as transações estejam sendo adequadamente registradas de modo a (1) permitir a elaboração de demonstrações financeiras segundo os princípios contábeis geralmente aceitos ou outros aplicáveis e (2) manter a responsabilidade dos bens.

2º) Assegurar que o acesso aos bens e informações e que a utilização destes ocorra com a autorização formal da administração.

3º) Garantir que as transações sejam feitas com autorização formal da administração.

4º) Possibilitar, com frequência razoável, o confronto entre os registros contábeis-financeiros e os respectivos bens, direitos e obrigações. (CASSARO, 1997, p.34).

Além dos controles internos apresentados, há aqueles que são considerados mais importantes, independentemente do tipo de organização.

2.3.1 Controles internos mais importantes

Segundo o CRC/SP (1998), por meio de Villas Rodil e Julio Rodil, existem controles internos de capital importância, independentemente do tipo de empresa, sejam estas industriais, comerciais ou de serviços. Esses controles podem ser chamados de controles-chaves para qualquer ramo, e eles se aplicam a: numerário, dinheiro em bancos, faturamento, controle e remuneração de funcionários, contas a receber e ativos físicos (estoques e/ou imobilizado).

Pode-se citar como exemplo de controles para empresas dedicadas à comercialização de mercadorias: (i) Lotes de compras e quantidades em estoque; (ii) Funções comerciais como cobertura geográfica, eficiência, etc.; (iii) Margem bruta (*mark-up*); (iv) Reposição de mercadorias; (v) Prevenção contra fraudes e furtos; e (vi) Controle de produtos sem giro.

Em empresas dedicadas à prestação de serviços, segundo o CRC/SP (1998), por meio de Villas Rodil e Julio Rodil, os controles chaves específicos, além dos genéricos, são: (i) Insumo de horas profissionais e alocação de serviços prestados; (ii) Utilização e ociosidade de mão de obra; (iii) Alocação de despesas aos projetos; (iv) Treinamentos; (v) Indicadores de satisfação dos clientes; e (vi) Manutenção mínima de investimentos.

Os controles internos são estabelecidos de acordo com a necessidade de cada organização, sendo eles determinados tanto pelo modelo de gestão quanto pelo ramo de atividade em que a organização atua.

Entretanto, existem controles que são universais, que são utilizados em inúmeras organizações independentemente de sua atividade, entre eles pode-se citar a reconciliação com os saldos contábeis.

2.3.2 Reconciliações com os saldos contábeis

De acordo com o CRC/SP (1998), por meio de Villas Rodil e Julio Rodil, devido as características das pequenas e médias empresas, chega-se à conclusão de que dificilmente essas organizações contam com sistemas razoáveis de controles internos e que nestas circunstâncias a função de controle interno demonstra-se enfraquecida, comprometendo a informação geralmente utilizada. Assim pode-se depreender o

aumento das chances de os empresários terem o que se pode chamar de “sócios ocultos”.

Temos proposto com bastante insistência aos donos e administradores de PME que se aproveitem de um mecanismo de controle que têm à mão e que pode converter-se em útil instrumento de controle interno: a contabilidade. A primeira reação a esta proposta costuma ser que isso é impossível, já que a contabilidade que eles têm não lhes serve nem para aquilo que foi criada, que é fornecer informação completa, confiável e oportuna. (CRC/SP, 1998, p.42).

Para o CRC/SP (1998), por meio de Villas Rodil e Julio Rodil, uma das formas que a contabilidade pode atuar como parte de uma auditoria interna ou controle interno é preparando reconciliações de seus saldos com as listagens preparadas pelos setores operacionais (como por exemplo: Contas a receber, contas a pagar, juros provisionados, adiantamentos e funcionários etc.).

Existem outras duas formas:

[...] destacando funcionários da contabilidade para cumprir determinadas tarefas de auditoria interna, para depois reconciliar os seus resultados com os saldos e informações contábeis. Tais tarefas poderiam ser: contagem periódica de caixa, organização de inventários físicos de estoques, exame e ordenamento de vouchers de notas a pagar a fornecedores, manutenção das contagens e controles físicos do ativo imobilizado etc.;

[...] formular e preparar informações gerenciais a serem analisadas pela alta administração para a tomada de decisões, especialmente aquelas informações que consistem na combinação de informações contábeis, financeiras e físicas, analisando as diferenças a determinado patamar, digamos 10%, de modo a intervir ativamente na pesquisa de eventuais desvios. (CRC/SP, 1998, p.43).

A atividade de controle interno pode ser desempenhada tanto por funcionários da contabilidade quanto por funcionários da controladoria, o importante que esta atividade seja realizada, não podendo ficar de fora dos controles internos.

2.3.3 Controle interno do disponível (Caixa, Bancos e Aplicações Financeiras)

Segundo o CRC/SP (1998), por meio de Villas Rodil e Julio Rodil, o controle interno do numerário em caixa e em contas bancárias é um dos mais importantes, pois se trata de um ativo mais líquido, aquele que pode ser desviado facilmente.

O procedimento mais específico para reforçar este controle interno são:

- (i) Providenciar que os extratos bancários sejam entregues diretamente à Contabilidade e proceder à reconciliação de todas as contas bancárias, atentando para itens conciliatórios significativos, pouco usuais, de natureza especial ou que permaneçam durante muito tempo pendentes de solução.
- (ii) Designar um dos funcionários para manter um esquema de contagens de caixa, efetuados surpreendentemente, e reconciliar seus resultados com os respectivos saldos contábeis.
- (iii) Manter estatísticas dos rendimentos oferecidos pelas aplicações financeiras, solicitando informações periódicas diretas aos bancos nos quais a empresa mantém contas. Periodicamente, montar uma planilha especificando os saldos médios aplicados pela empresa em cada instituição, calcular o rendimento teórico com base nas informações colhidas e compara-lo com o rendimento efetivo informado e contabilizado.
- (iv) Acompanhar o saldo médio não aplicado mantido em contas correntes e investigar saldos que pareçam injustificadamente altos. Preparar um relatório das exceções e dos resultados das pesquisas. (CRC/SP, 1998, p.45).

Ainda segundo o CRC/SP (1998), por meio de Villas Rodil e Julio Rodil, recomenda-se criar um procedimento que obrigue que todo pagamento acima de um certo valor seja “auditado” antes de o cheque ser assinado pelo diretor ou gerente responsável. Essa auditoria consistiria no exame de todas as etapas levaram a esse desembolso, com análise da solicitação de compra ou serviço, a escolha do fornecedor e escrituração contábil seguinte.

2.3.4 Controle interno das contas a receber e recebimentos

De acordo com o CRC/SP (1998), por meio de Villas Rodil e Julio Rodil, alguns procedimentos nas áreas de faturamento e contas a receber têm sido aplicados com sucesso em pequenas e médias empresas. As sugestões abaixo podem ser adaptadas de acordo com a empresa: (i) Controles de faturamento, reconciliando os relatórios da expedição com os montantes tomados como base para a liquidação de impostos; (ii) Reconciliação de recebimentos, com os créditos constantes dos extratos bancários, com possível combinações com controles sobre vendas à vista; (iii) Elaboração de conciliação periódica do saldo total de duplicatas em carteira, descontadas, em caução, em cobrança especial ou judicial, etc.; (iv) Revisão de contrapartidas dos lançamentos contábeis a crédito da conta duplicatas a receber, investigando quaisquer lançamentos a débito em contas transitórias ou de resultado; (v) Detalhes de movimentação dos clientes, com informações sobre saldo inicial, vendas, descontos concedidos e saldo final.

2.3.5 Controle interno estoques, produção e vendas

Considerando o controle interno de estoques, produção e vendas a contabilidade pode contribuir com as seguintes funções:

(i) Elaboração de relatórios periódicos sobre matérias-primas, produtos em processo e produtos acabados, com indicação da respectiva rotação, tanto global quanto dos principais itens. (ii) controle global da movimentação dos estoques em quantidades e valores, indicando: estoques iniciais, compras, transformação, vendas e estoques finais. (iii) comparativos dos custos unitários dos principais itens com os do mês anterior, pesquisando a composição dos custos e fornecendo explicações para diferenças superiores a determinado percentual (digamos, 5%). (iv) designação de funcionários experientes para formular as normas para a contagem de estoques e para acompanhar as contagens físicas, reconciliando posteriormente as quantidades contadas com aquelas constantes das listagens finais. (v) coleta de estatísticas sobre capacidade produtiva utilizada, variações na absorção de custos fixos e explicações para mudanças significativas. (CRC/SP, 1998, p.46).

Desta forma, com a elaboração de relatórios periódicos, controle global de movimentação dos estoques, comparativos de custos, designação de funcionários experientes aliada a coletas estatísticas, produzem resultados que tornam a contabilidade ou a controladoria, mais próxima de atender as necessidades dos clientes internos como sócios e diretores da organização, trazendo segurança e confiabilidade quanto as informações das áreas de estoques, produção e vendas.

2.3.6 Controle interno do imobilizado

Para proteger o patrimônio da empresa, a contabilidade pode estabelecer os seguintes controles sobre os ativos imobilizados:

(i) coletar informações físicas e objetivas sobre o procedimento de aquisição: solicitação, autorização, tomada de preços e cotações, recepção, faturamento e pagamento e, com base nelas, preparar relatório periódico das incorporações e obras em andamento mais significativas. (ii) preparar relatório global semestral ou anual (dependendo do volume de imobilizado e de sua importância relativa na empresa), resumindo a movimentação das contas do Imobilizado: custo histórico (ou corrigido), reavaliações, depreciações e amortizações. (iii) reconciliar os montantes de depreciação do período escolhido (semestre ou ano) para o relatório acima com os débitos às de resultado e/ou de custos de fabricação. (iv) designação de funcionários experientes para formular normas para proceder a levantamentos físicos periódicos e para acompanhar a reconciliação posterior das quantidades contadas com aquelas que compõem os saldos contábeis. (CRC/SP, 1998, p.47).

Todas as ações relativas ao item anterior, são importantes para a salva guarda desses ativos, pois além de contribuem para assertividade das informações de cunho patrimonial, elas proporcionam aos empresários, a segurança necessária para a gestão de seus recursos patrimoniais disponíveis.

2.3.7 Controle interno das contas a pagar e pagamentos

Para as atividades de controle interno das contas a pagar e pagamentos, pode-se utilizar seguintes procedimentos:

(i) Listagem dos comprovantes “em aberto” no setor de Contas a Pagar ou Tesouraria em data determinada (por exemplo, no fim de cada mês ou a cada dois ou três meses) e reconciliação dos totais com os saldos contábeis. (ii) preparação mensal da relação dos saldos a pagar por fornecedor ao fim de cada mês (ou outra periodicidade que for julgada recomendável) de acordo com os registros contábeis subsidiários (subsidiários ou analíticos) e entrega aos setores de Contas a Pagar ou Tesouraria para reconciliação. (iii) análise de saldos credores e procura de possíveis pagamentos em duplicidade. (iv) análise dos débitos mais significativos efetuados como contrapartida de créditos nas contas de Fornecedores e pesquisa quanto a natureza dos materiais adquiridos ou dos serviços ou fornecimentos e sua correlação com a atividade da empresa. (CRC/SP, 1998, p.47).

A utilização destes procedimentos, a controladoria poderá prover uma maior segurança as informações registradas pelo sistema de gestão da organização e consequentemente pela contabilidade.

Para a gestão dos controles apresentados, existe a necessidade de um ou mais profissionais habilitados a partir de uma qualificação técnica e/ou experiência adquirida dentro organização, a esse profissional conhecido como *Controller*, exige-se um perfil que venha atender as necessidades para o desempenho de sua função.

2.4 PERFIL DO CONTROLLER

O perfil profissional para este campo de atuação requer conhecimentos em outras áreas do conhecimento, como Informática, Administração, Econômica, Estatística, etc.

Entre os requisitos necessários para desempenhar esta função estão:

a) um bom conhecimento do ramo de atividade ao qual a empresa faz parte, assim como dos problemas e das vantagens que afetam o setor;

b) um bom conhecimento da história da empresa e uma identificação com seus objetivos, suas metas e suas políticas, assim como com seus problemas básicos e suas possibilidades estratégicas; c) habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos que são a base direcionadora de sua ação e conhecimento de informática suficiente para propor modelos de aglutinação e simulação de diversas combinações de dados; d) habilidade de bem expressar-se oralmente e por escrito e profundo conhecimento de princípios contábeis e das implicações fiscais que afetam o resultado empresarial. (FIGUEIREDO e CAGGIANO, 1997, p.29).

Geralmente este profissional vem das áreas de contabilidade (custos e orçamentos) ou de finanças. O *Controller*, como é denominado este profissional na maioria das empresas, geralmente faz parte da cúpula administrativa da organização e a sua atuação ocorre por meio dos processos de planejamento e de controles internos. O *Controller* dentro de uma organização atua como uma espécie de gestor das informações, um conselheiro, onde a partir de relatos e interpretação dos dados, presta o suporte necessário à tomada de decisões.

Figueiredo e Caggiano (1997, p.28) ressaltam que o *Controller* é o gestor encarregado do departamento de Controladoria, onde seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, visando sempre a continuidade da empresa, procurando viabilizar as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independente.

O *Controller* no desempenho de sua função possui a responsabilidade de organizar e reportar dados relevantes, induzindo os gestores, devido a sua influência, a tomarem decisões de acordo com as premissas e objetivos traçados pela empresa.

2.4.1 Conhecimentos necessários ao *Controller*

Segundo Schmidt e Santos (2006), o *Controller* precisa conhecer o mercado em que a empresa para qual trabalha está inserida, possuir o entendimento das variáveis macroeconômicas que podem impactar direta ou indiretamente no processo decisório dos gestores.

O *Controller* precisa conhecer e entender o funcionamento da cadeia de valores em que a organização está inserida, para que ele tenha capacidade de gerar informações para os gestores sobre os principais fornecedores de recursos materiais, humanos, financeiros, tecnológicos, informacionais etc., bem como sobre os principais consumidores dos produtos e serviços dessa organização.

A cadeia de valor pode ser definida como o conjunto de atividades criadoras de valor desde que as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes e até o produto final entregue nas mãos do consumidor, ou seja, é um enfoque externo à empresa. (SCHMIDT e SANTOS, 2006, p.16).

Além de ter visão exógena à empresa e da necessidade de se conhecer a organização, conforme Schmidt e Santos (2006), o *Controller* precisa de um conhecimento dos subsistemas, pois ele será responsável pela geração de informações para os vários gestores desses subsistemas.

Esse fator gera a necessidade de o *Controller* conhecer com profundidade as necessidades informacionais dos vários gestores desses subsistemas. Portanto, para que a controladoria possa cumprir seu papel de gerar informações para os gestores, será necessário um completo conhecimento do processo de decisão de cada gestor antes da geração de informações. Esse conhecimento somente será possível se o *Controller* estiver presente durante um período razoável de tempo, acompanhando os processos decisórios, ou fazendo parte integrante desses processos. Essa necessidade pode ser um grande limitador na contratação de um *Controller*, pois um profissional de fora da organização levará tempo para conhecer as necessidades informacionais dos vários gestores, considerando que ele já possui conhecimento do mercado em que a organização atua. Se nem essa característica o *Controller* possuir, será uma dificuldade a ser ultrapassada para o exercício pleno de suas atividades. (SCHMIDT e SANTOS, 2006, p.16).

Os autores Schmidt e Santos (2006) descrevem que mesmo com o conhecimento exógeno e endógeno da organização, o *Controller* deverá gerenciar o processo de reporte de informações para os vários usuários externos à organização, entre eles acionistas, instituições financeiras, governo, sindicatos etc. Assim esse processo de reporte externo é considerado tão importante quanto o processo de reporte interno. Esse gerenciamento caberá ao *Controller* a fim de atender aos interesses dos controladores da organização.

2.4.2 Funções adicionais do *Controller* em organizações menores

Além das principais, conforme descrito por Kanitz (1976), como sendo um profissional: (i) informado; (ii) motivador; (iii) coordenador; (iv) avaliador; (v) capaz de planejar e acompanhar a evolução dos planos traçados.

Ele necessita exercer algumas atividades adicionais onde segundo Schmidt e Santos (2006), o *Controller* em organizações menores poderá exercer atividades

adicionais, porque uma organização pequena dificilmente terá condições financeiras de contratar um *controller* e um diretor financeiro ou um gerente administrativo ou de informática, e outros. Assim essas funções acabam por ser compartilhadas com os poucos gestores contratados, ou seja, ocorre um aumento no número de atividades sobre a responsabilidade do *controller*.

Conforme Schmidt e Santos (2006), uma das funções mais comuns assumidas por um *controller* estão ligadas à área financeira, ou inclusive a administração do negócio. Sendo esta última atividade conflitante com a atividade principal do *controller*, que é de gerenciar informações para que os tomadores decisão. Contudo, em organizações menores, até pelo custo que representa um *controller* é comum que este profissional acabe por exercer atividades de outros gestores.

Além dessas, outras atividades complementares podem ser de responsabilidade da controladoria, especialmente em entidades menos complexas e com departamentos de controladoria recentes, tais como: auxiliar na auditoria anual, supervisionar para que as dívidas não sejam pagas antes do necessário e que as contas a receber sejam cobradas na data de vencimento, verificar se os descontos estão sendo dados e recebidos de forma correta, verificar se todos os faturamentos de clientes estão sendo emitidos na data correta, supervisionar as conciliações bancárias, manter um sistema ordenado de arquivamento contábil, manter um plano de contas atualizado, gerenciar as funções terceirizadas, supervisionar para que a folha de pagamentos seja processada na forma e no momento corretos, buscar os melhores investimentos para os excessos de caixa, contratar pessoal temporário para projetos especiais, assegurar que a correspondência recebida seja distribuída adequadamente e despachada no momento certo, avaliar se os equipamentos do setor administrativo estão sendo utilizados corretamente e se estão adequados à necessidade do setor [...].(SCHMIDT e SANTOS, 2006, p.48).

Além disso, existe a necessidade de gestão como:

[...] Supervisionar os serviços de manutenção terceirizados, criar meios para garantir que existam back-ups das transações registradas pelos sistemas de computação, manter um plano atualizado para reparação de contingências, criar programas de segurança dos computadores, criar programas de treinamento de segurança, supervisionar a guarda e atualização da documentação dos benefícios dos empregados ativos e inativos, criar e supervisionar a implementação e utilização dos planos de carreira, supervisionar o processamento de ocorrências médicas e de solicitações dos colaboradores, recrutar pessoal para controladoria e para outras áreas quando necessário, supervisionar a ocorrência de transações com ativos de longo prazo, controlar atividades de movimentação e trocas de ativos entre entidades do mesmo grupo, coordenar e consolidar controladorias de filiais e de entidades do grupo, controlar a remessa de recursos para fora da entidade, analisar custos não relacionados aos produtos e serviços, instituir programa de hedge para gerenciar o risco organizacional, instituir programas de auditoria interna etc. (SCHMIDT e SANTOS, 2006, p.48).

Uma das formas de se monitorar atividades mais críticas (importantes), é adoção de Indicadores-chaves de desempenho, também conhecido como KPI (do inglês: *Key Performance Indicator*).

2.5 INDICADORES-CHAVES DE DESEMPENHO

Segundo Padoveze (2012) a possibilidade de construção de indicadores de desempenho é muito ampla, pois dentro das empresas, existem uma extensa quantidade de atividades e processos, onde consegue-se identificar processos de forma extremamente analítica, podendo até mesmo chegar a identificar milhares de processos com seus respectivos indicadores.

A fim de evitar a utilização de muitos indicadores, que podem até distorcer a correta visão dos negócios, foi desenvolvido e consolidado o conceito de indicadores-chaves de desempenho, conhecido hoje como KPI - *Key Performance Indicator*.

Os indicadores-chaves de desempenho estão mais focados em como a tarefa é realizada, Padoveze (2012) comenta que os indicadores medem o nível de desempenho de um determinado processo ou a eficiência de uma determinada atividade.

É importante que a escolha dos KPIs seja estruturada e os indicadores coordenados entre si. A escolha de KPIs deve levar em conta alguns conceitos básicos, tais como: (i) devem ser específicos, isto é, devem ser claros e focados; (ii) devem possibilitar acurácia de mensuração; (iii) devem ser desafiadores, mas passíveis de serem alcançados; (iv) devem representar processos e atividades atuais e que tenham condições de serem obtidos de forma sistêmica. (PADOVEZE, 2012, p.339).

São alguns exemplos de indicadores-chaves de desempenho (KPIs):

(i) tempo de tramitação de pedidos; (ii) tempo de processamento de notas fiscais; (iii) tempo de respostas de chamados de assistência técnica; (iv) participação da empresa na demanda do mercado; (v) faturamento funcionário; (vi) satisfação dos clientes; (vii) grau de ocupação de capacidade; (viii) venda por metro quadrado em lojas de departamento etc. (PADOVEZE, 2012, p.339).

Verifica-se que os *KPIs*, podem ser usados para o monitoramento das atividades de uma organização, contribuindo com a rastreabilidade e andamento dos processos, com informações relevantes que auxiliam o gestor no desempenho de suas funções de acompanhamento e gerenciamento dos recursos a sua disposição e da organização, que pode vir contribuir a almejada busca pela eficiência e eficácia.

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

Os objetivos específicos serão abordados por meio de pesquisas bibliográficas, exploratórias, de maneira descritiva, qualitativa e estudo de caso, buscando explorar os pontos a serem indicados nesta monografia.

O estudo de caso, caracteriza-se pelo estudo em cima de poucos objetos, segundo Gil (1996, p,58) “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento”.

Nesta monografia serão abordados aspectos relativos aos controles internos e suas aplicações dentro de uma média empresa, o quanto esses controles contribuem para obtenção de resultados e são importantes para a correção de eventuais distorções, que podem ser sinalizados e mensurados a partir desses controles.

O estudo de caso possui vantagens e limitações, sendo as principais vantagens:

- (i) O estímulo a novas descobertas. Em virtude da flexibilidade do planejamento do estudo de caso, o pesquisador, ao longo de seu processo, mantém-se atendo a novas descobertas. É frequente o pesquisador dispor de um plano inicial e, ao longo da pesquisa, ter o seu interesse despertado por outros aspectos que não havia previsto. E muitas vezes, o estudo desses aspectos torna-se mais relevante para a solução do problema do que os considerados inicialmente. Daí por que o estudo de caso é altamente recomendado para a realização de estudos exploratórios.
- (ii) A ênfase na totalidade. No estudo de caso, o pesquisador volta-se para multiplicidade de dimensões de um problema, focalizando-o como um todo. Desta forma supera-se um problema muito comum, sobretudo nos levantamentos em que a análise individual da pessoa desaparece em favor da análise de traços.
- (iii) a simplicidade dos procedimentos. Os procedimentos de coleta e análise de dados adotados no estudo de caso, quando comparados com os exigidos por outros tipos de delineamento, são bastante simples. Da mesma forma, os relatórios dos estudos de caso caracterizam-se pela utilização de uma linguagem e de uma forma mais acessível do que outros relatórios de pesquisa. (GIL, 1996, p.59).

O estudo de caso também apresenta limitações onde segundo Gil (1996, p.60), “a mais grave refere-se à dificuldade de generalização dos resultados obtidos. Podem ocorrer que a unidade escolhida para investigação seja bastante anormal em relação à muitas de sua espécie”.

São os objetivos específicos: (i) levantar as informações sobre a estrutura de controle interno de uma média empresa; (ii) verificar a consistência das informações

relacionadas aos controles existentes; (iii) analisar os principais pontos de controles definidos pelos atuais controles internos para propor melhorias.

3.1 TIPOLOGIA QUANTO AOS OBJETIVOS

A tipologia utilizada neste trabalho é caracterizada como pesquisa descritiva e explicativa.

3.1.1 Pesquisa descritiva

Segundo Beuren et al. (2013, p.81), “[...] a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda”. Desta forma pode-se descrever o significado como: (i) identificar, (ii) relatar, (iii) comparar, entre outros.

Conforme descreve Beuren et al. (2013), a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registros, análises e classificações, sem que o pesquisador interfira neles.

Vários estudos utilizam a pesquisa descritiva para análise e descrição de problemas de pesquisa na área contábil. Podem ser questões, por exemplo, relacionadas às características próprias da profissão contábil em instrumentos contábeis utilizados na gestão das organizações. Nesse tipo de pesquisa, normalmente ocorre o emprego de técnicas estatísticas, desde as mais simples até as mais sofisticadas. (BEUREN et al., 2013, p.81).

Pode-se inferir que esse tipo de pesquisa busca descrever os aspectos de uma determinada amostra e quando esta amostra é pouco explorada, a pesquisa pode-se tornar até mesmo exploratória. A monografia voltada para um estudo de caso, possui necessidade que a tipologia das pesquisas além de descritiva seja feita também de forma explicativa.

3.1.2 Pesquisa explicativa

Segundo Beuren et al. (2013), explorou o conceito de pesquisa explicativa ressaltando que ela visa identificar os fatores que determinam ou contribuem para a

ocorrência dos fenômenos, no sentido de explicar o porquê das coisas, tornando-se assim a forma de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade.

De acordo com Beuren et al. (2013, p.82) “[...] nas ciências sociais, em virtude de a experimentação não ser muito utilizada, recorre-se a outros métodos, principalmente ao observacional. ”

Um exemplo de pesquisa explicativa relacionada à Contabilidade poder ser a análise do impacto do novo Código Civil brasileiro na responsabilidade dos sócios sobre as obrigações da empresa constituída sob a forma jurídica de Sociedade Anônima. Outro exemplo de pesquisa explicativa é a identificação dos efeitos da aplicação da Teoria das Restrições nos custos de transformação de um setor produtivo de uma empresa industrial. (BEUREN et al., 2013, p.82).

Além da tipologia quanto aos objetivos, torna-se necessário explorar também a tipologia quanto aos procedimentos.

3.2 TIPOLOGIA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

De acordo com Beuren et al. (2013, p.83), “os procedimentos na pesquisa científica referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados”.

Nessas tipologias enquadram-se o estudo de caso, a pesquisa de levantamento, a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental, a pesquisa participante e a pesquisa experimental. Vale lembrar que não há unanimidade entre os autores quanto às tipologias e seus agrupamentos, assim o enquadramento realizado é feito de uma opção que se fez com vista nos trabalhos monográficos em contabilidade [...]. (BEUREN et al., 2013, p.82).

Além da tipologia de pesquisa, deve-se verificar quanto a abordagem do problema de pesquisa.

3.3 TIPOLOGIA QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA DE PESQUISA

Segundo Beuren et al. (2013) nesta abordagem destacam-se as pesquisas qualitativa e quantitativa, onde os objetivos e procedimentos apresentam-se com estudos baseados em exemplos relacionados com estudos contábeis.

Assim, verifica-se a necessidade de explorar melhor as características de tipo de abordagem, como indicado a seguir.

3.3.1 Pesquisa qualitativa

Para Beuren et al. (2013), este tipo de pesquisa pode descrever a complexidade de um determinado problema, produzir análises e a interação de certas variáveis, contribuindo assim no processo de mudança do objeto a ser estudado.

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo.

3.3.1 Pesquisa quantitativa

Pode-se inferir que este tipo de pesquisa é o antônimo da pesquisa qualitativa, pois segundo Beuren et al. (2013), a sua abordagem é caracterizada pela utilização de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no processamento dos dados, ou seja, esse tipo de procedimento não é tão incisivo na busca do conhecimento da realidade, pois se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos.

Desta forma, Beuren (2013) detalha que a pesquisa quantitativa:

Destaca ainda sua importância ao ter a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às inferências feitas. Assim, a abordagem quantitativa é frequentemente aplicada nos estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos. (BEUREN et al., 2013, p.92).

Verifica-se que este tipo de pesquisa acaba sendo muito utilizado, pois visa a garantia e precisão dos resultados, contudo tem-se a necessidade de explorar a coleta de informações.

3.4 COLETA DE INFORMAÇÕES

Por meio de Beuren et al. (2013) destaca-se o universo e a variedade de fenômenos passíveis de serem estudados são infinitos. Assim a ciência seleciona aquilo que se deseja estudar, o abstrai da realidade, passando a analisar alguns ângulos do fenômeno a ser investigado.

O objeto de um trabalho monográfico é a sistematização metódica e objetiva de informações fragmentadas, seguida da identificação de suas relações e sequências repetitivas, com vista em descobrir respostas para determinada questão-problema. Assim, o processo de coleta, análise e interpretação dos dados busca regularidades ou padrões de associação de dados que não sejam idiossincráticos aos fatos que estão sendo examinados, mas comuns a toda categoria de fatos semelhantes. (BEUREN et al., 2013, p.117).

Conforme Beuren et al. (2013) geralmente acaba sendo impossível obter informações de todos os elementos que se pretendem estudar, seja em função da numerosidade dos dados, da relação custo-benefício, da limitação de tempo ou acessibilidade aos dados. Desta forma a pesquisa busca identificar essas relações por meio do estudo de apenas uma fração dos elementos que formam o universo.

Diante disso, torna-se necessário entender alguns conceitos de população ou universo, amostra, instrumentos de pesquisa, análise e interpretação dos dados.

3.4.1 População ou universo

Para Beuren et al. (2013, p.118), “população ou universo da pesquisa é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo”.

Em outras palavras, população ou universo da pesquisa é a totalidade de diversos elementos que possuem semelhança dentro das características definidas num determinado estudo.

Pode-se exemplificar o conceito de população ou universo da seguinte maneira:

Em termos práticos, no campo das ciências sociais, pode-se exemplificar como população ou universo o número de contadores públicos portadores de especialização em Contabilidade Pública. Tais indivíduos são considerados uma população por apresentarem como característica comum formação acadêmica voltada à Contabilidade Pública. Outro exemplo de população é o número de empresas inativas inadimplentes com a Previdência Social por ramos de negócio e porte de certo Estado. Nesse caso, a população ou universo de pesquisa será todas as empresas instaladas nesse Estado, de maneira que a semelhança comum na característica são as empresas inativas. (BEUREN et al., 2013, p.118).

Diante do exposto, a questão quanto a determinação do universo de pesquisa, está onde:

Há casos extremos, como nos estudos agregados, em que todo o próprio universo deve ser considerado. Nessa situação enquadram-se, por exemplo, as investigações para emissão do Parecer do Auditor Independente para manutenção do título das entidades filantrópicas. Por outro lado, existem os estudos de casos, em que se examinam poucos elementos do universo populacional, por exemplo, a implantação de um sistema de custos baseado em atividades. Lembra-se, no entanto, de que mesmo em estudos de casos o fator de maior relevância não está nos casos em si, mas no que eles sugerem a respeito de uma população. (BEUREN et al., 2013, p.119).

Contudo, deve-se ressaltar a importância do universo a ser definido para a realização de uma pesquisa:

Não obstante, em toda e questão de pesquisa deve ser definido previamente o universo de objetos aos quais os resultados do estudo serão submetidos. Assim, ao se dispor a pesquisar uma ou mais características dos elementos da população, os critérios para a constituição dessas características são válidos para qualquer circunstância e precisam ser previamente definidos. Isto é, deixar claro e isento de ambiguidades, se um elemento pertence ou não à população. Por isso, ao decidir identificar as empresas inadimplentes com a Previdência Social, inicialmente, devem-se definir quais empresas serão objetos de pesquisa: as que se encontram em operação ou devem-se incluir também as empresas que encerraram suas atividades? As comerciais, industriais ou as de prestação de serviços? De qual Estado? Quais portes serão considerados? (BEUREN et al., 2013, p.119).

Definir o ponto de partida de uma pesquisa é fundamental, para se determinar qual o universo será estudado, pois de acordo com Beuren et al. (2013), verifica-se que para a formulação da questão-pesquisa, deve-se delimitar de forma mais precisa possível o universo restrito de objetos a serem estudados.

Mesmo que se delimite um universo, é possível que ele por si só venha a ser inviável economicamente ou de maneira temporal, sendo necessário o uso de uma fração da população ou universo, a qual se denomina amostra.

3.4.2 Amostra

Segundo Beuren et al. (2013, p.120), “as pesquisas, no campo das ciências sociais, abarcam um universo de elementos consideravelmente extenso, o que torna inviável considera-los em sua totalidade”. Devido a isso, estudos científicos, acabam utilizando frações ou uma pequena parte dos elementos de um universo de pesquisa.

Para Beuren et al. (2013), uma amostra acaba sendo mais adequada:

Uma amostra, geralmente, é mais adequada ao processo investigatório por apresentar custos reduzidos, maior rapidez, facilidade de controle e

possibilitar uma análise mais exata. De forma genérica, o objetivo das amostras consubstancia-se em abreviar e facilitar o trabalho de conclusão sobre a população pesquisada. No entanto, as amostras não eximem o investigador de incorrer em erros amostrais, por isso se recomendam técnicas adequadas de amostragens e, sempre que possível, usar um intervalo mínimo de confiança. Entende-se por intervalo mínimo de confiança o espaço em que há uma expectativa de erros, tanto para mais como para menos.

Nesse sentido, o erro pode ocorrer devido a dois fatores: o tamanho da amostra e a homogeneidade da população-alvo. Quanto maior a amostra em relação à população, menor o erro e mais segura será a representatividade dessa amostra. De forma inversa, quanto mais homogênea for a população, menor poderá ser a amostra; isso equivale a dizer que, se todos os elementos da população fossem idênticos, bastaria examinar apenas um elemento. Portanto, como regra, é melhor não descartar totalmente a hipótese de se encontrar erros nas conclusões que emanem das amostras trabalhadas. (BEUREN et al., 2013, p.120).

Como a população ou universo de investigação está diretamente relacionado ao assunto a ser trabalhado, as amostras ou frações devem ser obtidas de acordo com a aplicação de uma técnica adequada e específica de amostragem.

Para Beuren et al. (2013), existem basicamente dois grandes grupos de amostragem: (i) amostragem probabilística, que garante o acaso na escolha e (ii) não probabilística que é a construção de um subconjunto de população que possibilite reproduzir o mais adequado possível as características de uma população em investigação.

4. ESTUDO DE CASO

O presente estudo de caso, refere-se à controladoria aplicada a médias empresas, por meio de um estudo da importância dos controles internos para validar o processo de gestão.

Durante este estudo serão abordados: (i) caracterização da empresa; (ii) estrutura da empresa; (iii) Organograma; (iv) segmentos de atividades; (v) mercado/serviços de manutenção; (vi) caracterização da controladoria; (vii) estrutura da controladoria; (viii) dicotomia; (ix) controles internos existentes; e (x) descrição da proposta.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA ABC COMÉRCIO LTDA.

A ABC Comércio de Motores e Bombas Ltda. é uma empresa paranaense, que está há mais de 85 anos fornecendo soluções industriais no mercado de motores elétricos, acionamentos, automação, bombas centrífugas, entre outros produtos. Buscamos a satisfação de seus clientes, contando com o apoio de parcerias fortes e equipe altamente especializada.

A gama de produtos ofertados era variada e durante a década de 60 a ABC centrou seu foco de atuação no comércio de equipamentos e materiais elétricos e hidráulicos, firmando parcerias com empresas que hoje são líderes em seus setores de atuação: Grupo WEG (acionamentos, automação, química e motores elétricos) e a KSB Bombas Hidráulicas. Com a crescente demanda por serviços dos equipamentos comercializados pela ABC, teve início na década de 80 a implantação dos centros de serviços: WEG e KSB.

A partir de uma filosofia de melhoria constante e seguindo aos padrões estabelecidos pelos fabricantes, a prestação de serviços logo alcançou os objetivos iniciais traçados pela empresa, e na certificação dos 10 primeiros Assistentes Técnicos 5 Estrelas do Brasil, a ABC foi uma das empresas certificadas.

Em setembro de 2011, foi o segundo Assistente Técnico 5 Estrelas do Brasil e o primeiro do Sul do país, a obter a certificação ISO 9001:2008.

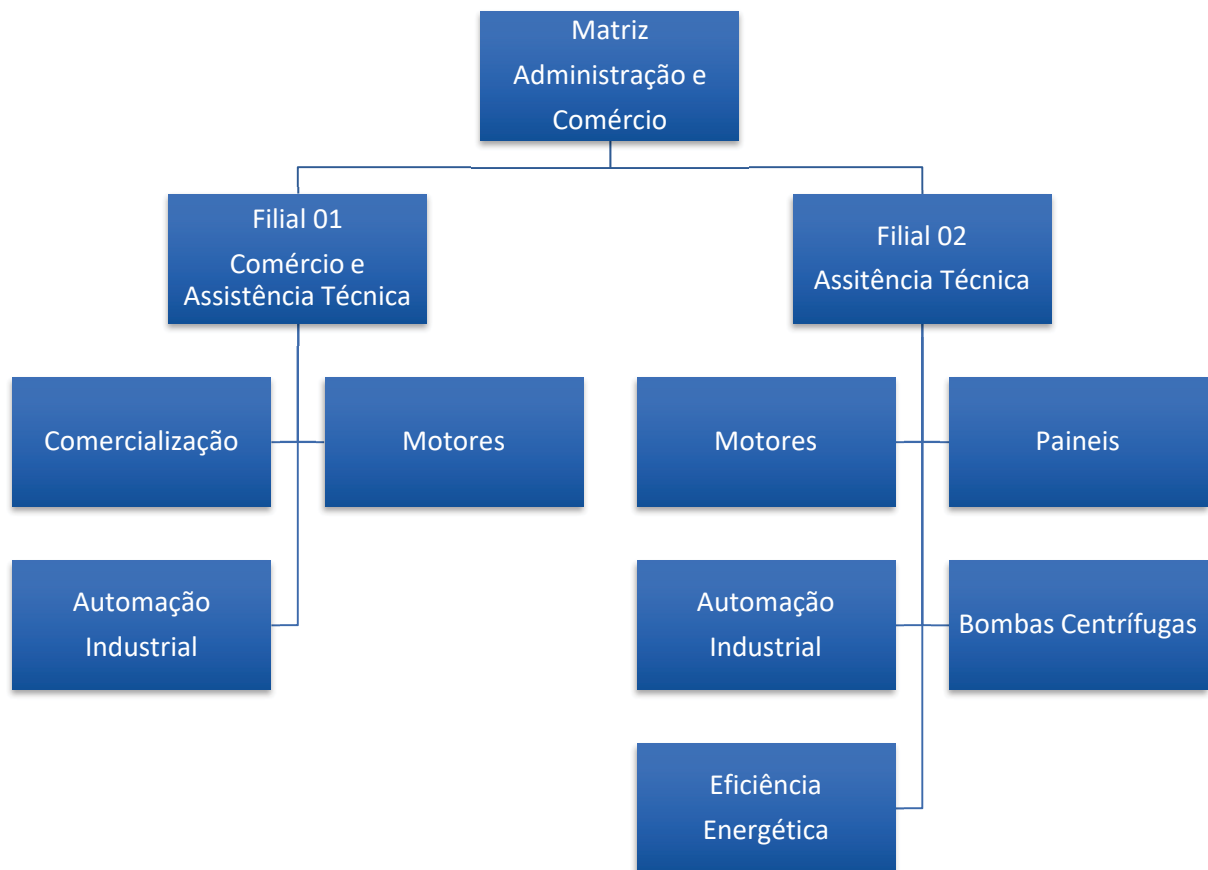
Agora em junho de 2017, está passando por uma recertificação ISO 9001 versão 2015 (ISO 9001:2015).

4.1.1 Estrutura da empresa

A empresa possui três unidades, sendo a matriz localizada em Curitiba, e as demais filiais em Maringá (Filial 01) e em Araucária (Filial 02).

Por ser uma empresa comercial e de serviços, ela possui uma estrutura voltada para um atendimento de vendas especializadas e assistência técnica de produtos industriais; a sua estrutura pode ser representada conforme (figura 01) a seguir.

FIGURA 01: ESTRUTURA DA EMPRESA.



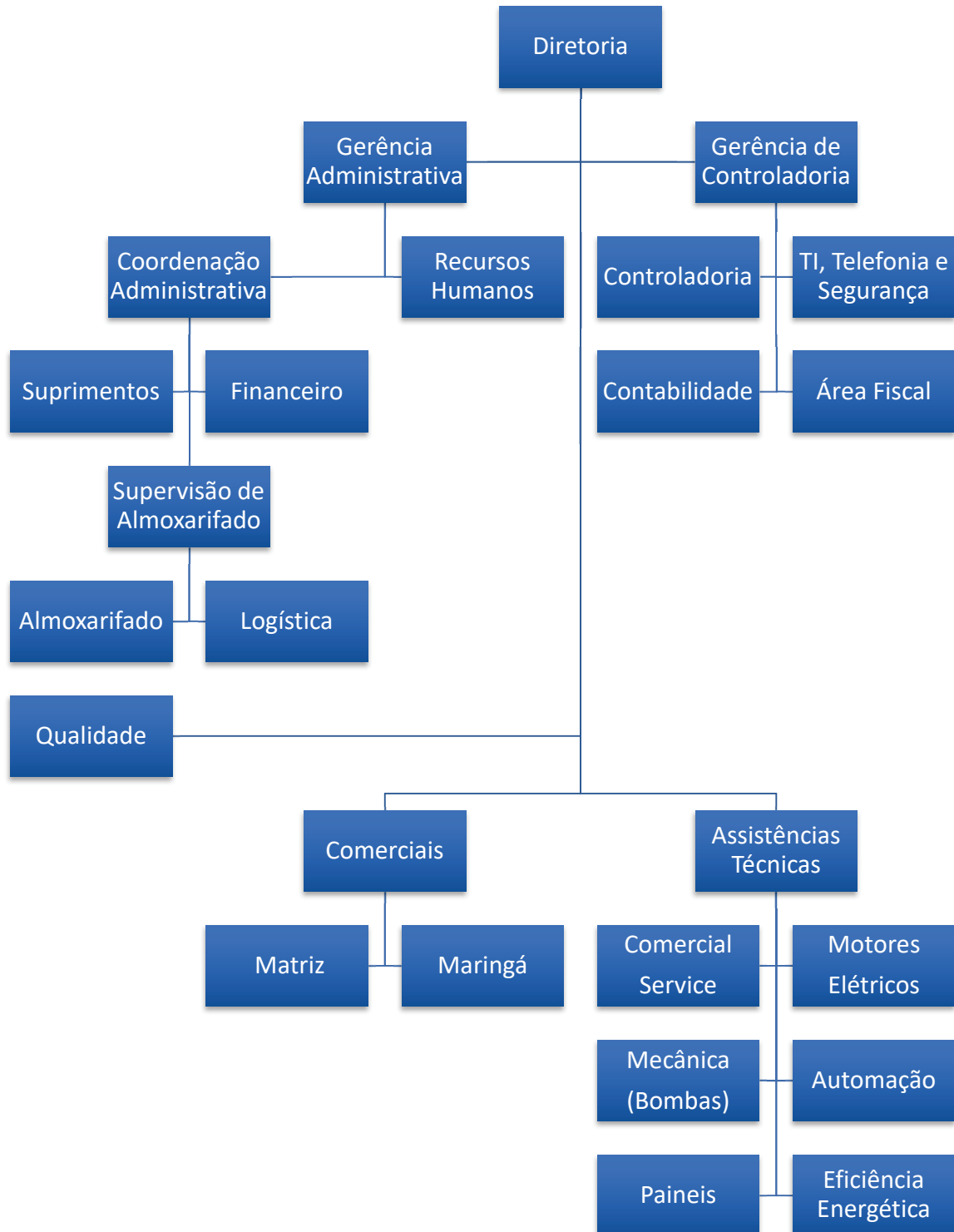
FONTE: ABC COMERCIO DE MOTORES E BOMBAS LTDA. (2017).

A unidade matriz concentra as atividades administrativas como: (i) Financeiro, (ii) Suprimentos, (iii) Controladoria e Contabilidade, (iv) Fiscal, (v) Recursos Humanos e (vi) Tecnologia da Informação, (vii) Estoque, além do comercial de produtos.

4.1.2 Organograma

O organograma da empresa está definido conforme (figura 02) a seguir.

FIGURA 02: ORGANOGRAMA DA EMPRESA.



FONTE: ABC COMERCIO DE MOTORES E BOMBAS LTDA. (2017).

4.1.3 Segmento de atividades

A empresa matriz é uma unidade que realiza a comercialização de motores elétricos, bombas centrífugas, redutores, motorredutores, peças e acessórios; materiais elétricos como luminárias LED, relês, contadores, fusíveis; matérias de acionamentos e automação como inversores de frequência, soft-starters, painéis de comando, disjuntores, sensores, tintas e vernizes; enquanto a filial 01, além de comercializar também realiza a manutenção de bombas de centrífugas, motores elétricos, painéis de comando, redutores e motorredutores. A unidade filial 02 de Araucária atua na manutenção/assistência técnica de motores elétricos, bombas hidráulicas e painéis de comando, sendo todos esses produtos voltados para o segmento industrial em geral como papel e celulose, fabricantes de máquinas, indústria automobilística, alimentos, cooperativas agroindustriais, revendas, entre outros.

4.1.4 Mercado/Serviços e Manutenção

Grande parte de sua atuação está concentrada no estado do Paraná, com vendas também nos estados de Santa Catarina, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Sul e São Paulo.

Em relação a serviços de manutenção, ou seja, assistência técnica, a sua abrangência está mais presente dentro do estado do Paraná.

4.2 CARACTERIZAÇÃO DA CONTROLADORIA

A controladoria da empresa ABC, foi implantada em fevereiro de 2007, com o apoio de uma consultoria externa, com intuito de dar continuidade a algumas atividades iniciadas após uma auditoria/consultoria contábil realizada no ano anterior.

Inicialmente o foco principal era: (i) análise de custos de variáveis; (ii) controle de custos fixos; (iii) melhoria e implantação de controles internos; (iv) promover um melhor controle sobre os recursos disponíveis no sistema integrado de gestão empresarial e seus custos, além de prestar auxílio ao diretor administrativo da época.

4.2.1 Estrutura da Controladoria

Nos primeiros anos, a controladoria era formada por apenas dois integrantes, estando subordinada diretamente a diretoria, com autonomia para a realização de suas atividades.

Contudo, com o passar dos anos e com os novos desafios algumas atividades foram sendo incorporadas, entre elas suporte à tecnologia da informação, maior apoio a contabilidade e área fiscal, o que motivou a necessidade de expandir a sua estrutura e o seu quadro de colaboradores.

4.3 ESTRUTURA DO CONTROLE INTERNO

Para melhor definir a estrutura do controle interno da organização, considere-se os principais itens como sendo: (i) pontos fortes; (ii) pontos fracos; (iii) oportunidades; e (iv) ameaças.

4.3.1 Pontos Fortes

São considerados como pontos fortes do controle interno da organização: (i) autonomia com segregação de funções; (ii) qualificação da equipe; (iii) estrutura física; (iv) acesso irrestrito ao sistema integrado de gestão empresarial, a informações fiscais e contábeis; (v) manuais por atividade; (vi) cronograma de atividades; metas para consolidação de informações; (vii) acesso direto a diretoria.

4.3.2 Pontos Fracos

São considerados como pontos fracos do controle interno da organização: (i) ausência de um BI (*Business Intelligence*), para análise e cruzamento de dados; (ii) ausência de um controle orçamentário efetivo; (iii) programas de aperfeiçoamento e treinamento.

4.3.3 Oportunidades

São considerados como oportunidades do controle interno da organização: (i) Reestruturação de atividades; (ii) melhoria de controles internos voltados a

necessidade dos gestores; (iii) implantação de ferramentas que auxiliem no processo decisório com maior fluidez, diminuindo assim o tempo necessário para obtenção de informações gerenciais; (iv) desenvolvimento e aplicação de novas técnicas de mensuração e controle.

4.3.4 Ameaças

São considerados como ameaças ao controle interno da organização: (i) saída de profissionais chaves; (ii) falta de mão de obra qualificada; (iii) mudanças no modelo de gestão; (iv) redução do quadro de pessoal, devido a questões de ordem econômica.

Neste estudo de caso, verifica-se a ocorrência de uma dicotomia na controladoria, seguindo mais adiante, um detalhamento sobre os controles internos existentes por subdepartamento, e o detalhamento da descrição e apresentação da proposta de melhoria quanto a mensuração e acompanhamento dos controles internos da organização.

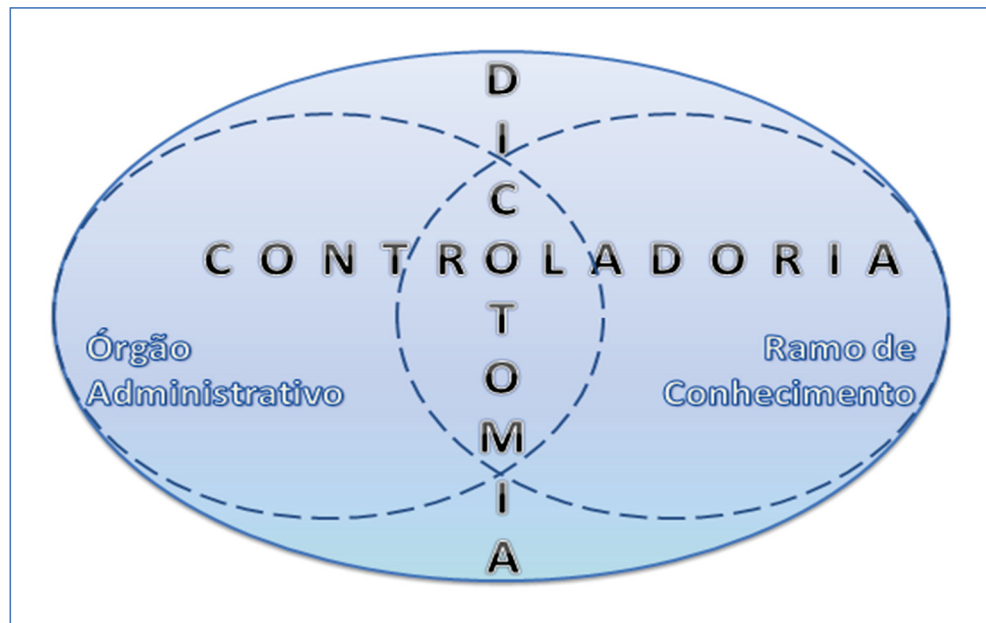
4.4 DICOTOMIA

Resgatando o conceito extraído do dicionário Aurélio (2017), onde dicotomia significa a “Divisão de um conceito em dois outros que abrangem toda a sua extensão”. O setor controladoria da organização desempenha as suas funções tanto como um órgão de *staff* quanto um órgão de linha, pois também presta apoio a demais áreas, quanto a gestão de seguros patrimoniais, documentação da empresa, gestão de contratos, apuração de comissões de vendedores internos e externos; acompanhamento de metas com fornecedores e de faturamentos.

Sua dicotomia se apresenta quando num determinado projeto ela participa tanto como responsável pela execução das atividades quanto pela análise e sugestão a direção embasada nos resultados obtidos.

A Dicotomia da controladoria na organização pode ser representada conforme (FIGURA 03) a seguir.

FIGURA 03 – DICOTOMIA DA CONTROLADORIA.



FONTE: O autor (2017)

4.5 CONTROLES INTERNOS EXISTENTES

A Controladoria da empresa é responsável diretamente pelas áreas de Controladoria; Contabilidade; Fiscal e Tecnologia da Informação; somando essas áreas existem mais de 50 tipos de controles internos, sendo segregados por área conforme abaixo:

4.5.1 Controladoria/Contabilidade

Entre os controles internos utilizados pela área destacam-se: (i) faturamento e devoluções; (ii) compras e devoluções; (iii) orçamentos de venda; (iv) apuração de comissões de vendedores internos e externos; (v) mix de produtos; (vi) margens de contribuição por produtos; (vii) controle de seguros patrimoniais; (viii) controle da frota de veículos; (ix) curva ABC de vendas; (x) relatório de venda de produtos estratégicos; (xi) consumo de combustível pela frota; (xii) controle de certidões e documentos; (xiii) despesas com telefonia; (xiv) orçamento empresarial; (xv) verificação e validação do saldo de depósito de mercadorias em poder de terceiros; (xvi) estatísticas de vendas para fornecedores; (xvii) ativos imobilizados; (xviii) custos e despesas.

4.5.2 Fiscal

Entre os atuais controles internos utilizados pela área destacam-se: (i) verificação mensal de depósitos de mercadorias de terceiros; (ii) controle de conhecimentos de frete; (iii) Notas recebidas/enviadas para conserto; (vi) conferência e elaboração do SPED Fiscal.

4.5.2 Tecnologia da Informação

Entre os atuais controles internos utilizados pela área destacam-se: (i) licenças de *softwares*; (ii) celulares e modems 4G; (iii) inventário de servidores, microcomputadores, *notebooks*, *storages*, *nobreaks* e demais equipamentos de TI; (iv) Abertura e acompanhamento de chamados de TI; (v) backups dos microcomputadores e notebooks; (vi) backups servidores; (vii) manutenção de servidores e antivírus.

Contudo, apesar de todos controles internos já mencionados, ainda existe a necessidade da criação de um indicador de performance, a fim de validar se todos os controles estabelecidos estão sendo executados de acordo com as regras definidas pela gerência e diretoria da empresa, além de buscar o aperfeiçoamento contínuo de todos os processos que dependem dos controles internos.

4.6 DESCRIÇÃO DA APRESENTAÇÃO PROPOSTA

A proposta é a criação de um indicador-chave de desempenho, também conhecido como *KPI* que é a sigla inglesa para o termo “*Key Performance Indicator*”, o que significa em tradução livre para o português: “Indicador-Chave de Desempenho”.

Em outras palavras, esse indicador poderá ser utilizado para medir o desempenho dos processos do setor de controladoria, fiscal, TI; com essas informações, colaborar para que alcance seus objetivos planejados.

4.6.1 Definição do Indicador-chave de Desempenho

Para definir quais serão as atividades a serem avaliadas por meio de um indicador, deve-se mapear todas as atividades pertinentes de cada área: (i) Controladoria/Contabilidade; (ii) Fiscal; e (iii) Tecnologia da Informação, verificar por meio do gestor, quais seriam as atividades mais críticas (importantes), que pudessem ser mensuradas a partir de um indicador-chave de desempenho, que propicie um melhor controle, a fim de obter a eficiência necessária para contribuir para o processo de decisão.

Este indicador-chave de desempenho, poderá ser utilizado num formato mensal, com a descrição das atividades por área, onde por meio de um código da atividade é possível saber quem é colaborador responsável por determinada rotina.

Dentro do formato mensal, poderá haver a informação quanto a periodicidade e a previsão, sendo as atividades incluídas neste indicador, classificadas por ordem de relevância, com um leiaute simples que possibilite uma rápida análise dos itens que estão dentro ou fora do prazo.

QUADRO 01 - MODELO DE INDICADOR-CHAVE DE DESEMPENHO

Atividades	CA	Peso	Periodicidade	Previsão		Meta		Realizado		Avaliação		
				Início	Fim	Dias úteis	Hora Ent.	Dias úteis	Hora Ent.	Indicador	Peso	NC/OM
Realizar Backup diário da Base de Dados do Servidor Everest	T001	10	Diário	01/06/17	30/06/17	21	12:00	11	12:00	✓	5,2	
Entrega do SPED Fiscal	F002	10	Mensal	05/06/17	12/06/17	6	18:00	6	16:00	✓	10	
Entregar o fechamento fiscal	F001	9	Mensal	01/06/17	02/06/17	2	18:00	2,5	12:00	✗	0	Concluído
Elaborar e Atualizar Listas de Preços	C201	8	Projeto	01/06/17	30/06/17	21	18:00			!	0	Em elaboração
Elaborar Apresentação de Resultados para Diretoria dentro do prazo	C101	6	Mensal	14/06/17	16/06/17	2	18:00			✗	0	Em elaboração
Apurar Comissão de Colaboradores (Curitiba/Maringá)	C102	6	Mensal	23/06/17	25/06/17	2	18:00			!	0	
Emitir GR-PR para pagamento de tributos	F003	6	Mensal	12/06/17	12/06/17	1	18:00	1	17:00	✓	6	
Emitir DAM para pagamento de tributos	F004	6	Mensal	16/06/17	16/06/17	1	18:00			✗	0	Em elaboração
Emitir DARFs para pagamento de tributos	F005	6	Mensal	16/06/17	16/06/17	1	18:00	1	17:30	✓	6	
Apurar Comissões de Representantes	C103	6	Mensal	01/06/17	07/06/17	5	18:00	5	16:45	✓	6	
Atualizar Relatórios Diários de Faturamento	C203	5	Diário	-	-	0	09:00	0	08:50	✓	5	
Entregar as Estatísticas KSB (Matriz e Maringá)	T004	5	Mensal	07/06/17	07/06/17	3	18:00	3	17:45	✓	5	

Continuação...

Atividades	CA	Peso	Periodicidade	Previsão		Meta		Realizado		Avaliação		
				Início	Fim	Dias úteis	Hora Ent.	Dias úteis	Hora Ent.	Indicador	Peso	NC/OM
Backups da Estações Trabalho (1)	T005	1	Semanal	02/06/17	02/06/17	0,5	12:00			✖	0	e-mail de Ac.
Backups da Estações Trabalho (2)	T005	1	Semanal	09/06/17	09/06/17	0,5	12:00			✖	0	e-mail de Ac.
Backups da Estações Trabalho (3)	T005	1	Semanal	16/06/17	16/06/17	0,5	12:00	0,5	12:00	✔	0	
Backups da Estações Trabalho (4)	T005	1	Semanal	23/06/17	23/06/17	0,5	12:00			!	0	
Backups da Estações Trabalho (5)	T005	1	Semanal	30/06/17	30/06/17	0,5	12:00			!	0	
Atualizar Boletim de Compras e Vendas (1)	C204	1,5	Quizenal	16/06/17	16/06/17	0,5	10:00	0,5	09:50	✔	1,5	
Atualizar Boletim de Compras e Vendas (2)	C204	1,5	Quizenal	30/06/17	30/06/17	0,5	10:00			!	0	
Verificar Servidores/Storages e notificar eventualidades (1)	T002	1,5	Quizenal	16/06/17	16/06/17	0,5	12:00			✔	1,5	
Verificar Servidores/Storages e notificar eventualidades (2)	T002	1,5	Quizenal	30/06/17	30/06/17	0	12:00			!	0	
Verificar DVR's, CFTV e notificar eventualidades	T003	2	Mensal	30/06/17	30/06/17	1	18:00			!	0	
Validar justificativas para apresentação para Diretoria	C202	2	Mensal	14/06/17	16/06/17	1	18:00	1	18:00	✔	2	
Controle e Rateio de Gastos com Telefonia	C104	2	Mensal	01/06/17	05/06/17	3	18:00	1	08:39	✔	2	
Total		100		Atualização: 16/06/17							50,24	

FONTE: ABC Comércio de Motores e Bombas Ltda. (2017)

Cada atividade possui um valor atribuído de acordo com o seu grau de relevância, ou seja, as atividades mais importantes, possuem um “peso” maior dentro do indicador.

O índice por atividade, pode ser definido por:

$$\text{Índice de desempenho mensal} = (X_{\text{(atividade)}}/100\%)$$

Enquanto o índice total gerado por este indicador-chave de desempenho, pode ser definido pela soma das atividades por ele mensurado, sendo expressado a partir da equação:

$$100 = (T001(10)+F002(10)+F001(9)+C201(8)+C101(6)+C102(6)+F003(6)+F004(6)+F005(6)+C103(6)+C203(5)+T004(5)+T005(5)+C204(3)+T002(3)+T003(2)+C202(2)+C104(2)) = \text{verdadeira.}$$

O monitoramento deste indicador deverá ser feito diariamente, como uma forma de avaliação quanto a execução das atividades e atendimento aos prazos previamente definidos e registrados neste indicador.

Assim para a correta avaliação deve-se utilizar alguns parâmetros de acordo com o quadro a seguir:

QUADRO 02 – PARÂMETROS DO INDICADOR-CHAVE DE DESEMPENHO (KPI)

Parâmetros	Descrição
Atividades	Estão relacionadas as atividades mais críticas a serem acompanhadas pelo KPI.
CA	Código de atividade (definição a partir de um <i>checklist</i> das atividades desenvolvidas por colaborador. A inicial do código refere-se ao setor onde a atividade está sendo realizada. Legenda: C = Controladoria / F= Fiscal / T = TI
Periodicidade	Intervalos regulares previstos.
Previsão Inicial	Data em que atividade deve ser iniciada.
Previsão Final	Data em que a atividade deve ser finalizada.
Meta inicial/final	Meta definida pelo gestor com base na experiência prática de execução da atividade.
Hora_Ent.	Intervalado de horário previamente definido para a entrega da atividade (conclusão da atividade).
Realizado/ Dias Úteis/Hora	Prazo real de entrega (conclusão) das atividades.
Indicador	Indicador gráfico, com a função de informar se a atividade foi concluída dentro do prazo estipulado.
Avaliação:	NC - Não conformidade: É quando a atividade ultrapassou o prazo determinado, sem a devida comunicação ao gestor. OM – Oportunidade de Melhoria: É quando a atividade, após nova avaliação está sujeita a modificação em parte de sua execução, com intuito de promover melhorias no processo e com possibilidade de redução do tempo de conclusão.

FONTE: O autor (2017)

A partir da utilização dos parâmetros em conjunto com o indicador-chave de desempenho o gestor poderá, baseado em critérios, mensurar e avaliar os controles internos, das várias áreas que estão sob a sua responsabilidade, podendo propor melhorias nas rotinas, treinamentos, e novas atividades de acordo com a necessidade da organização.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O sucesso de uma organização vem da cultura e filosofia vinda de seus fundadores, diretores e do seu modelo de gestão, acompanhado de inúmeros desafios que devem ser superados à medida que ocorrem as dificuldades do dia a dia.

Durante esta jornada, os seus gestores dependem de informações confiáveis para a tomada de decisões que afetam diretamente a todos os clientes internos e externos. Em virtude da necessidade de informações corretas ao processo de decisão, a organização precisa de controles internos que a municiem de informações estratégicas sobre o seu negócio.

Buscando atender aos objetivos específicos deste trabalho, deparei-me com os seguintes pontos:

Levantar as informações sobre a estrutura de controle interno de uma média empresa, no caso a ABC Comércio de Motores e Bombas Ltda., foi possível, identificar que existem inúmeros controles que produzem informações necessárias ao seu processo de gestão;

Contudo, quando da verificação da consistência das informações relacionadas aos controles existentes, verificou-se que apesar de sua solidez, haviam pontos que precisariam ser melhor acompanhados, principalmente quanto a sua tempestividade. Desta forma, foi necessário analisar os principais pontos definidos pelos atuais controles internos e selecionar as atividades mais críticas, consideradas as mais importantes.

Diante dessas informações, visando propor melhorias, verificou-se a necessidade de criar uma ferramenta capaz de prover o *Controller* e demais gestores de informações relevantes aos processos e/ou atividades conduzidas por seus colaboradores.

Partindo dessa necessidade cheguei à conclusão que os indicadores-chaves de desempenho (*KPIs*), disponibilizam a informação que o gestor necessita sobre cada etapa do processo, proporcionando uma maior exatidão na tomada de decisão, pois possuem o objetivo de trazer mais eficiência e melhor compreensão de forma transparente, contribuindo para a otimização dos controles internos, que por sua vez, tem a missão de contribuir com informações fidedignas aos seus clientes (usuários da informação), visando o sucesso da organização e de seus colaboradores.

Entretanto, este indicador-chave de desempenho possui uma limitação, onde devido a sua característica gerencial, ele não é capaz de validar se a atividade foi executada com devido esmero pelo colaborador, e sim se ela foi executada conforme havia sido planejada.

Contudo, este trabalho possibilita a oportunidade para que um novo estudo ou pesquisa seja realizada, a fim de aplacar eventuais limitações deste estudo de caso.

REFERÊNCIAS

- BORINELLI, Márcio. Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341 f.** Tese (Doutorado em Contabilidade) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, FEA/USP, 2006.
- BEUREN, Ilse Maria (org.) et al. Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2013.
- CATELLI, Armando (coordenador). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON.** São Paulo: Atlas, 1999.
- CASSARRO, Antonio Carlos. Controles Internos e Segurança de Sistemas.** São Paulo: LTR, 1997.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO - CRC/SP. Controle Interno nas Empresas - 10.** São Paulo: Atlas, 1998.
- DICIONÁRIO AURÉLIO.** Curitiba, 2017 Disponível em: <<https://dicionariodoaurelio.com/dicotomia>>. Acesso em: 24 abr. 2017.
- FIGUEIREDO, Sandra, Paulo Cesar Caggiano. Controladoria: teoria e prática.** São Paulo, SP: Atlas, 1997.
- GIL, Antonio Carlos. Como elaborar Projetos de Pesquisa.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- KANITZ, Stephen C. Controladoria: Teoria e estudo de casos.** São Paulo: Pioneira, 1976.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello, Sílvio Fisch. Controladoria: seu papel na administração de empresas.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade Gerencial.** 1ª ed. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2012.
- REIS, Claudia Marchioti. Curso: Controladoria Estratégica.** Rio de Janeiro, RJ: CRC/RJ, 2014. Disponível em: <<http://webserver.crcrj.org.br/APOSTILAS/A1006P0426.pdf>>. Acesso em 24 abr. 2017.
- SCHMIDT, Paulo, José Luiz dos Santos. Fundamentos de Controladoria.** São Paulo: Atlas, 2006.
- SILVA JUNIOR, José Barbosa da Silva (coordenador). Controles Internos Contábeis e Alguns Aspectos de Auditoria.** São Paulo: Atlas, 2000.

SOUZA, Luiz Carlos de. **Controladoria Aplicada aos Pequenos Negócios**. Curitiba: Juruá, 2009.